

## **Организация системы управленческого учета в группе компаний в условиях развития информационных технологий**

*Городилов Михаил Анатольевич*

*Пермский государственный национальный исследовательский университет  
д.э.н., и.о. декана экономического факультета, заведующий кафедрой учета,  
аудита и экономического анализа*

*Коняева Татьяна Викторовна*

*Пермский государственный национальный исследовательский университет  
аспирант, ассистент кафедры учета, аудита и экономического анализа*

### **Аннотация**

В статье рассматривается ряд дискуссионных вопросов организации управленческого учета: обосновывается необходимость внедрения управленческого учета в сложных бизнес-структурах, выделяются методологические и технические трудности такого внедрения. Для преодоления сложностей, связанных с построением системы управленческого учета в группе компаний, авторами предлагается собственная методика. Этапы указанной методики включают в себя построение концепции управленческого учета, разработку учетной политики, а также дальнейшую реализацию выбранной концепции.

**Ключевые слова:** управленческий учет, группа компаний, холдинговые структуры, взаимозависимые лица

## **Management accounting in a group of companies in the context of the development of information technology**

*Gorodilov Mikhail Anatolyevich*

*Perm State University*

*Doctor of Economic Sciences, Acting Dean of the Faculty of Economics, Head of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis*

*Konyaeva Tatyana Viktorovna*

*PhD student, Teaching assistant of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis*

### **Abstract**

The article discusses a number of challenging issues related to management accounting. The article deals with the relevance of the development of management accounting in complex business structures, and hence methodological and technical difficulties of such implementation are highlighted. To overcome the difficulties associated with building a management accounting system in a group of

companies, the authors propose their own methodology. Stages of this methodology include the construction of the concept of management accounting, the development of accounting policies, and also the further implementation of the chosen concept.

**Keywords:** management accounting, group of companies, holding structures, interdependent persons, related parties

### Постановка проблемы

Функционирование в форме единого большого трудно поддающегося управлению хозяйственного общества сегодня в большей степени исключение, чем правило. В современных условиях организация или реорганизация (дробление) бизнеса при условии правильного построения группы может увеличивать эффективность деятельности как отдельных организаций, входящих в группу, так и группы компаний в целом.

Преимущества создания (реорганизации) группы компаний могут заключаться в следующем:

- повышается «мобильность» бизнеса. Для функционирования в разных регионах и (или) разных функциональных сегментах нет необходимости создавать обособленные подразделения и должным образом по ним отчитываться (что значительно увеличивало бы степень трудоемкости учетно-отчетных операций);
- повышается ликвидность баланса основного юридического лица, а, следовательно, и привлекательность компании для внешних инвесторов;
- расширяются возможности по перераспределению инвестиционных и финансовых денежных потоков;
- появляется возможность более эффективного контроля за деятельностью вспомогательных производств. Популярностью, например, пользуется выделение вспомогательных транспортных цехов в самостоятельные юридические лица;
- снижается рискоёмкость бизнеса. Путем выделения компании-балансодержателя существенно могут быть снижены риски утраты объектов интеллектуальной собственности или основных средств (или контроля над ними) в случае вероятных судебных разбирательств и др.;
- при структурировании деятельности дочерней организации за рубежом может достигаться оптимальная налоговая нагрузка (так, из личного опыта автора, создание дочернего по отношению к российской организации товарищества с ограниченной ответственностью в Республике Казахстан по сравнению с филиалом позволило существенно уменьшить налоговую нагрузку группы компаний в целом, а в ряде случаев избежать двойной уплаты налогов на доходы, а также восстановления НДС при вывозе оборудования из России в Казахстан);

- дочерние организации, зарегистрированные по месту осуществления деятельности могут получать определенные преференции при участии в конкурсных (тендерных) процедурах на местах (что характерно, к примеру, для организаций, зарегистрированных в том же Казахстане ввиду наличия законодательного требования – т.н. «казахстанского содержания»).

Тем не менее, действующее законодательство РФ не содержит универсального понятия «группа компаний» применительно к сфере гражданских правоотношений. Единых требований к структуре группы, особых прав и обязанностей для таких объединений не установлено.

В начале 2000-х из российского законодательства был исключен термин «финансово-промышленная группа», а предложенный в 2003 г. проект закона «О холдингах» так и не был принят со ссылкой на избыточность регулирования. Рациональное зерно в этом объяснении состояло в том, что участники таких холдингов представляют собой самостоятельные юридические лица, наделенные правами и обязанностями в соответствии с законодательством РФ. Стало быть, права группы юридических лиц ничем не должны отличаться от прав каждого юридического лица, входящего в состав этой группы.

В 2000-х гг. в гражданском кодексе появилось понятие аффилированных лиц, в налоговом кодексе – лиц взаимозависимых. Позднее был принят Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, который ввел понятие «группы» для целей формирования консолидированной финансовой отчетности. [1]

В решениях налоговых органов и арбитражных судов стали появляться словосочетания «дробление бизнеса» и «группа компаний», смысл которых и сегодня определяется контекстом судебного акта или решения налогового органа, а не нормой права.

Функционирование в форме группы сегодня, само по себе, не вызов и не новшество. Большинство трудностей сегодня сосредоточено в части внедрения систем управленческого учета в группе компаний, которые, ввиду отсутствия специфической системы регулирования, выпадают из поля зрения профессионального сообщества. Для них не разрабатываются методологические основы организации управленческого учета. Именно поэтому одним из вызовов в развитии учетно-аналитических систем является создание методологического фундамента для внедрения управленческого учета и организации системы финансового менеджмента в сложных бизнес-структурах.

### **К вопросу о содержании термина «управленческий учет» в контексте потребностей сложных бизнес-структур**

Значимость своевременного получения информации для принятия управленческих решений – оперативных и стратегических – неоспорима. В исследовательской и предпринимательской среде однозначно определены требования, предъявляемые к такой информации – оперативность и

достаточная степень детализации. Чрезмерно детализированная информация, полученная не в срок, равно как и полученные вовремя весьма обобщенные данные не отвечают потребностям высшего менеджмента. Предельная значимость управленческого учета, как «поставщика» информации для целей принятия грамотных оперативных и стратегических решений, декларируется и обосновывается в трудах многих отечественных и зарубежных исследователей. Разница заключается лишь в том, что вкладывается в само понятие управленческого учета.

Исследуя историческое развитие терминологии управленческого учета, Т.Г. Шешукова и Д.Г. Красильников указывают на основную причину различий в трактовке терминов. Поскольку управленческий учет, как термин и как учебная дисциплина пришел к нам из англоязычных стран, многообразие вариантов перевода терминов как раз и породило неоднородность в подходах к их интерпретации [2].

Изучение подходов к толкованию термина «управленческий учет» в научной среде продолжают В.В. Шоль и А.А. Баранников, которые выделяют по крайней мере исторические, географические и методологические факторы, оказывающие влияние на дифференциацию мнений [3].

Широчайший спектр подходов к определению сущности управленческого учета представлен различными модификациями двух полярных мнений:

- управленческий учет, как расширенный вариант производственного учета (cost accounting);
- управленческий учет, как самостоятельное направление, включающее процессы сбора, подготовки и аналитической обработки разнообразной информации учетного и неучетного характера, обеспечивающей необходимыми данными систему управления бизнесом (management accounting).

Однако сколько бы сравнений ни проводилось между финансовым и управленческим учетом, с одной стороны, и управленческим и производственным учетом, с другой, необходимо признать, что в условиях реалий бизнеса и финансовый, и управленческий учет ведутся параллельно: управленческий учет опирается, прежде всего, на данные бухгалтерского учета, и наоборот: развитие управленческого учета предопределяет совершенствование регистров бухгалтерского аналитического учета в целях обеспечения сопоставимости и сравнимости показателей, формируемых в данных учетных системах. По мнению авторов, именно бухгалтерский (точный, последующий во времени) учет может служить критерием достоверности данных управленческого (приблизительного, основанного на ожидаемых показателях, оперативного) учета. Существенные расхождения между показателями бухгалтерского и управленческого учета могут быть критерием недостоверности данных управленческого или (реже) бухгалтерского учета.

Вместе с тем, заметим, что система обязательного для всех юридических лиц бухгалтерского учета не может полностью удовлетворить потребности высшего менеджмента при принятии тактических и стратегических решений. Это обусловлено следующим.

Во-первых, в России, как и в любой другой высоко зарегулированной финансовой юрисдикции, система учета отвечает, прежде всего, потребностям контролирующих органов.

Во-вторых, некоторые из применяемых способов ведения бухгалтерского учета вообще могут обеспечить корректные данные только по итогам месяца (например, отражение выпуска продукции в течение месяца по плановой себестоимости и определение фактической себестоимости - по окончании месяца, или оценка незавершенного производства на предприятиях с массовым типом производства по нормативным затратам).

В-третьих, состав требуемой информации для управленческих нужд все же существенно шире информации, которую может предоставить бухгалтерский учет.

Таким образом, ощущается потребность в разработке практических рекомендаций по внедрению системы управленческого учета на уровне отдельных организаций и различных форм объединения бизнеса. Для отечественной науки свойственно, признавая управленческий учет самостоятельным направлением, исследовать его только в части учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, что не соответствует реальным потребностям бизнеса.

Кроме того, приоритет при построении системы информационного обеспечения нужд управления по сей день отводится данным бухгалтерского учета. Полагаем, что основной недостаток информации, формируемой по правилам бухгалтерского учета, заключающийся в неоперативности данных, должен нивелироваться рациональной организацией системы управленческого учета.

### **Проблемы построения системы управленческого учета**

Проблемы, с которыми сталкиваются аналитики при построении системы управленческого учета, по нашему мнению, вполне логично можно разделить на трудности методологического и технического плана.

Методологические проблемы можно обобщить следующим образом:

- отсутствует единое понимание, какая именно информация признается значимой для управленческих нужд;
- не определен однозначно способ расчета данных: по правилам бухгалтерского учета по ФСБУ, по правилам МСФО, либо иным способом; нет установленного способа ведения учета затрат (cost accounting) ;
- не предложены действительно работоспособные экономические модели для прогнозирования на основе получаемых данных управленческого учета, что обусловлено сравнительно небольшим

объемом научных работ на стыке дисциплин управленческого учета и экономико-математического моделирования.

Технические проблемы связаны с выбором программной среды, в которой будут производиться расчеты. Выбор технических средств обуславливают выбранные экономическим субъектом способы организации и ведения управленческого учета.

На первый взгляд, при системном подходе к решению задач внедрения управленческого учета все перечисленные трудности вполне разрешимы. Вместе с тем, и методологические, и технические трудности многократно усложняются в тот момент, когда возникает потребность организовать систему управленческого учета в рамках не отдельно взятого экономического субъекта, а в рамках группы таких субъектов, объединенных общими целями, принадлежащих одному или группе конечных бенефициаров, контролируемых одним лицом (лицами) и т.п.

Экономические субъекты могут как попадать, так и не попадать под действующие нормы законодательства о консолидированной финансовой отчетности (Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ), являться или не являться взаимозависимыми по смыслу Налогового кодекса РФ, но они, так или иначе, могут иметь потребность вести управленческий учет в группе и составлять сводную и (или) консолидированную управленческую отчетность в целях удовлетворения потребностей пользователей (бенефициаров и др.).

В связи с постоянно растущим числом случаев организации бизнеса в форме группы компаний нам видится актуальным и, с практической точки зрения, значимым сформулировать общие рекомендации для преодоления указанных выше проблем при организации системы управленческого учета для сложных бизнес-структур (холдингов, финансово-промышленных групп, групп компаний и пр. – ввиду отсутствия законодательно закрепленного понятия мы имеем возможность оперировать любым).

Необходимо отметить, что система управленческого учета группы компаний предъявляет гораздо более высокие требования к используемому программному комплексу. Разрозненное ведение управленческого учета каждой компанией группы, независимо от того, насколько прогрессивные технологии при этом применяются (1С, ERP-системы, собственные SAP или кубы данных OLAP), не решает, а лишь создает новые проблемы в организации учета.

Во-первых, вследствие многоступенчатости процесса учета, необходимости сначала собрать индивидуальные показатели по каждой компании в каком-либо общем для всех табличном формате, а затем консолидировать их должным образом в формах управленческой отчетности, оперативность получения информации при этом существенно снижается.

Во-вторых, в случае работы каждой компании в собственной базе данных невозможно автоматизировать процесс исключения внутригрупповых оборотов, необходим контроль за каждой операцией данного типа.

В-третьих, становится сложнее контролировать единообразное применение утвержденных для всех компаний группы способов ведения управленческого учета, повышается риск неверной квалификации операций. Невозможно провести полноценный аудит состояния ведения учета в выбранном программном продукте.

### **Пути решения проблем построения системы управленческого учета**

Разработка методических основ внедрения системы управленческого учета в группе компаний может являться темой самостоятельного, более глубокого исследования, результаты которого планируется представить в дальнейшем. В рамках настоящей статьи читателю предлагается рассмотреть лишь общие направления преодоления проблем, препятствующих эффективному внедрению системы управленческого учета или ее полноценному функционированию.

Мы придерживаемся мнения о том, что верно записанное условие задачи – уже половина ее решения. Внедрение системы управленческого учета в группе компаний должно пройти через несколько этапов от разработки концепции учета до ее непосредственной реализации в программной среде.

Этап 1. Формирование концепции управленческого учета в группе компаний. На этом этапе важно однозначно определить и описать все бизнес-процессы каждой компании группы, а также выделить те из них, информацию о которых должна аккумулировать система управленческого учета. Кроме того, необходимо определить ключевых пользователей информации управленческого учета, их цели и информационные потребности.

Требования, которые необходимо предъявлять к системе управленческого учета, заключаются в следующем. Система управленческого учета (СУУ) должна организовываться согласно потребностям. В некоем смысле, эта система должна обеспечивать оперативное формирование достоверных данных, которые критически значимы для нужд управления группой компаний, а именно:

#### **1. Оперативность информации**

Оперативное формирование данных подразумевает получение информации в разумные сроки, сама «разумность» которых определяется потребностями бизнеса. Например, в зависимости от специфики и размеров деятельности, одним предприятиям важно получать сводку об объемах производства продукции ежедневно, а другим достаточно 1 раз в неделю и т.д.;

#### **2. Критичность информации**

Степень «критичности» данных также может быть определена только самой группой. Считаем, что критичность в данном контексте целесообразно понимать, как степень детализации информации. В соответствии с принципами рациональности ведения учета, необходимо сопоставлять объем

затраченных ресурсов (трудовых и материальных) и полезность получаемой при этом информации;

### 3. Достоверность данных

Достоверность данных должна обеспечиваться функционированием системы внутреннего контроля в группе компаний.

Итогом успешного выполнения данного этапа может служить сформированное в явном или неявном виде понимание лицами, участвующими в процессе внедрения системы управленческого учета, того, какую информацию система должна выдавать на выходе, с какой периодичностью и точностью, каким образом эта и некоторые другие системы (внутреннего контроля, бюджетирования и т.п.) должны быть связаны между собой.

Этап 2. Формирование учетной политики для целей управленческого учета. Четкое понимание концепции управленческого учета должно помочь подобрать оптимальные способы формирования данных: метод учета затрат, базы распределения косвенных затрат внутри группы, способы оценки активов и обязательств (в частности, ценных бумаг, эмитируемых и передаваемых только внутри группы, внутригрупповых кредитов и займов, объектов интеллектуальной собственности и т.д.), подходы к расчету величин резервов и т.п. Учетная политика для целей управленческого учета представляет собой, пожалуй, единственный инструмент обеспечения высокого качества формируемых данных, потому как на нее не оказывает влияние ни одно из законодательных ограничений.

Этап 3. Реализация собственной концепции управленческого учета. Наиболее рациональный способ заключается в ведении всех видов учета по всем компаниям группы в единой для всех программной среде. Вместе с тем, в целях обеспечения наибольшей эффективности, по нашему мнению, следует обособлять управленческий учет от бухгалтерского. Такой подход успешно реализуется в ERP-системах, когда система управленческого учета становится не просто «поставщиком» большого количества данных (Big data), но представляет собой уже систему поддержки принятия управленческих решений. Стоит отметить, что в отечественной практике управления имеется положительный опыт внедрения таких систем на предприятиях разных отраслей хозяйствования. Для них, однако, не разработаны концептуальные основы внедрения, и каждая компания-разработчик действует исходя из собственной логики. Случается, что в таких условиях внедряемая годами ERP-система так и не начинает работать эффективно, ощущается нехватка методологов и архитекторов таких систем.

Вместе с тем, ERP-система – не единственное решение, особенно в случае малого и среднего бизнеса. Проблема сбора и консолидации большого объема информации, получаемой от разных компаний группы, может быть решена применением OLAP-технологий построения многомерных кубов данных, где осями многомерной системы координат служат основные атрибуты анализируемого бизнес-процесса. Например, для продаж это могут быть направление деятельности, бизнес-регион, тип покупателя. В качестве



одного из измерений используется время. На пересечениях осей измерений находятся данные, количественно характеризующие процесс — меры. Это могут быть объемы продаж в натуральном или денежном выражении, остатки на складе, издержки и т. п. Пользователь, анализирующий информацию, может «разрезать» куб по разным направлениям, получая сводные (например, по годам) или, наоборот, детальные (по неделям) сведения. Необходимо подчеркнуть, что реализация такого решения возможна даже в среде Microsoft Excel.

Каждый из выделенных нами этапов внедрения системы управленческого учета в группе компаний может и должен представлять собой самостоятельное направление исследования. В настоящий момент их развитие находится на начальном этапе и требует, прежде всего, прочной методологической основы.

Очевидно, что ключевые вызовы в развитии учетно-аналитических систем в цифровую эпоху сосредоточены в области применения методов экономико-математического моделирования и современных информационных технологий, которые если уж не в среде бухгалтерского учета, то в среде управленческого совершенно точно должны прийти на смену устоявшимся, привычным, исключительно бухгалтерским подходам к сбору, обработке и анализу информации.

### **Библиографический список**

1. Закон Российской Федерации «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ // Российская газета. 2010 г. № 168. Ст. 2 с изм. и допол. в ред. от 31.12.2017 г.
2. Шешукова Т.Г., Красильников Д.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2010. №4 (7). С. 20-26.
3. Баранников А.А., Шоль В.В. Теоретическое толкование понятия управленческий учет: взгляды, проблемы, мнения // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2012. №84 (10). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskoe-tolkovanie-ponyatiya-upravlencheskiy-uchet-vzglyady-problemy-mneniya> (дата обращения: 21.04.2018)